

0 - 799061

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

На правах рукописи



ЗУГА ЕКАТЕРИНА ИГОРЕВНА

ПАРАДИГМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И РАЗВИТИЕ ЕГО ТЕОРИИ

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

Автореферат
диссертации на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Санкт-Петербург

2012

Работа выполнена на кафедре статистики, учета и аудита экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета.

Научный руководитель:

доктор экономических наук, профессор
СОКОЛОВ Ярослав Вячеславович
доктор экономических наук, профессор
ПЯТОВ Михаил Львович

Официальные оппоненты:

КАРЗАЕВА Наталья Николаевна,
доктор экономических наук, профессор,
Российский государственный аграрный
университет – МСХА имени К.А. Тимирязева,
заведующий кафедрой аудита и
экономического анализа
АБДАЛОВА Елена Борисовна,
кандидат экономических наук, доцент,
Санкт-Петербургский государственный
университет экономики и финансов, доцент
кафедры бухгалтерского учета и аудита

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



Ведущая организация:

Федеральное государственное бюджетное
образовательное учреждение высшего
профессионального образования «Санкт-
Петербургский государственный инженерно-
экономический университет»

Защита состоится 31 октября 2012 г. в 17 часов на заседании диссертационного совета Д.212.232.36 по защите докторских и кандидатских диссертаций при Санкт-Петербургском государственном университете по адресу: 191123, Санкт-Петербург, ул. Чайковского, д. 62, экономический факультет, ауд. 415.

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке им. А.М. Горького Санкт-Петербургского государственного университета.

Автореферат разослан «27» сентября 2012 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
доктор экономических наук,
профессор

Н.С. Воронова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Современное состояние теории и практики бухгалтерского учета, степень их соответствия экономической действительности делают необходимой оценку текущих возможностей методологии учета по представлению данных о финансовом состоянии хозяйствующих субъектов. В этой связи важно определить, насколько методы бухгалтерской квалификации хозяйственных фактов, формируемые учетной процедурой финансовые модели фирмы, ориентация методов бухгалтерского учета на раскрытие правовых или экономических аспектов деятельности компаний и т.п. отвечают информационным потребностям участников экономической деятельности. Это предполагает определение границ возможностей современной учетной методологии, что, в свою очередь, может позволить выявить область методологических задач, не решенных современной теорией бухгалтерского учета.

Такие оценки необходимо должны базироваться на изучении истории развития бухгалтерского учета. Одним из возможных подходов к историческому анализу развития любой области знаний выступает концепция «научных революций» Т. Куна (1922–1996), согласно которой существование теоретического мышления и научных сообществ характеризуется сменой парадигм той или иной науки – «качественным скачком» образа мышления большинства представляющих ее ученых. Таким переменам, определяемым в теории Т. Куна как смена парадигмы, предшествует этап так называемого «накопления аномалий», то есть осознания научным сообществом границ возможностей господствующего в науке на определенном этапе ее развития базового концептуального подхода к решению стоящих перед ней задач и собственно этих задач понимания.

Ряд современных работ по истории и теории бухгалтерского учета в числе прочих подходов к периодизации его развития использует концепцию «научных революций» Т. Куна. Такой исторический анализ дает возможность

оценки текущего состояния теории бухгалтерского учета с целью определения потенциальных направлений ее развития максимально рационального и соответствующего действительным информационным потребностям рынка.

Сказанное определяет актуальность темы данного диссертационного исследования.

Степень изученности проблемы. Общетеоретические исследования парадигм бухгалтерского учета представлены в трудах зарубежных и отечественных исследователей XX–XXI в.в. Среди них следует особо выделить работы Дж. Баттеруорта, А.Р. Белкаой, В. Бжезина, М.Ф. Ван Бреда, П. Войтовича, М. Глаутье, Д. Гоувса, М. Добия, Т. Жанжана, М.Х. Кабира, В. Кама, Н.Н. Карзаевой, Б.Е. Кашинга, А.Г. Козненберга, М.И. Кутера, С.Ф. Легенчука, Р. Маттессича, Ф. Митчелла, М.Р. Мэтьюса, В. Новака, Г. Норреклит, Л. Норреклит, В.Ф. Паля, М.Х.Б. Перера, С. Рамиреса, А. Ревинкеля, Я.В. Соколова, В.Я. Соколова, М.К. Уэллса, Х. Фалька, Э.С. Хендриксена, Р.Дж. Чамберса, А. Шихта, Р. Эллиота, и др.

Содержание данных работ определило логику представляемого диссертационного исследования и позволило сформулировать его цель и задачи.

Цель и задачи исследования. Цель настоящего исследования состоит в том, чтобы, исходя из концепции «научных революций» Т. Куна, на основе изучения и оценки существующих представлений парадигм бухгалтерского учета, разработать и обосновать новый подход к изучению истории формирования и развития теории бухгалтерского учета, предполагающий выделение его парадигм.

Цель диссертационного исследования конкретизирована постановкой следующих задач:

- Провести анализ существующих подходов к выделению парадигм бухгалтерского учета;
- Исследовать и оценить предлагаемые классификации парадигм бухгалтерского учета;

- Предложить определение понятия «парадигма бухгалтерского учета» и классификацию выделяемых учетных парадигм, соответствующие концепции «научных революций» Т. Куна;

- Оценить соотношение определяемых парадигм бухгалтерского учета с информационными потребностями участников экономической деятельности;

- Показать возможность оценки состояния методологии бухгалтерского учета с позиции синтеза его парадигм;

- Обосновать самостоятельный характер категории «парадигма бухгалтерского учета» по отношению к понятиям «теория бухгалтерского учета», «принцип бухгалтерского учета» и «постулат бухгалтерского учета»;

- Определить современное состояние теории бухгалтерского учета с позиций концепции «научных революций» Т. Куна.

Область исследования. Диссертация выполнена в рамках Паспорта специальности ВАК РФ 08.00.12 – «Бухгалтерский учет, статистика»: п. 1.1. Исходные парадигмы, базовые концепции, основополагающие принципы, постулаты и правила бухгалтерского учета.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретико–методологических подходов к выделению и классификации парадигм бухгалтерского учета, их взаимосвязи с динамикой информационных потребностей участников экономической деятельности и современным состоянием теории и практики бухгалтерского учета.

Объектом исследования выступают работы отечественных и зарубежных ученых в области философии, экономической теории, истории и теории бухгалтерского учета, формирования бухгалтерской отчетности, определяющие парадигмы бухгалтерского учета, информационные потребности пользователей учетных данных, а также действующие регулятивы в области практики бухгалтерского учета.

Методы исследования. В процессе исследования применялся комплекс общенаучных методов (наблюдение, сравнение, группировка, абстрагирование, анализ и синтез, индукция и дедукция, исторический и логический методы).

Научная новизна работы заключается в обосновании нового подхода к изучению истории формирования и развития теории бухгалтерского учета, основывающегося на определении ее парадигм в рамках концепции «научных революций» Т. Куна.

При проведении диссертационного исследования были получены следующие наиболее существенные результаты, выносимые на защиту:

- Проведена классификация парадигм бухгалтерского учета, отражающая существующие подходы к их выделению;
- Предложено определение парадигмы бухгалтерского учета;
- Показано соотношение определяемых парадигм бухгалтерского учета с информационными потребностями участников экономической деятельности;
- Обосновано несоответствие идеи синтеза парадигм бухгалтерского учета основным положениям концепции «научных революций» Т. Куна;
- Раскрыт самостоятельный характер категории «парадигма бухгалтерского учета» по отношению к понятиям «теория бухгалтерского учета», «принцип бухгалтерского учета», «постулат бухгалтерского учета»;
- На основании положений работ Я.В. Соколова развитие бухгалтерского учета охарактеризовано как переход от парадигмы «наивного натурализма» к парадигме «учетного реализма».

Теоретическая и практическая значимость работы. Исследование представляет собой теоретическую разработку проблем определения парадигм в развитии бухгалтерского учета, а также взаимосвязи динамики интересов пользователей учетной информации и парадигм бухгалтерского учета. Результаты проведенного диссертационного исследования могут послужить основой для дальнейших теоретических разработок по исследуемой проблематике.

Выводы и рекомендации по данной диссертационной работе могут найти отражение в регулятивах, определяющих практику бухгалтерского учета. Его результаты могут быть использованы в практической деятельности в области финансового и управленческого учета.

Материалы диссертации могут найти использование при подготовке спецкурсов и отдельных тем в учебных дисциплинах: «Теория бухгалтерского учета», «История бухгалтерского учета», «Бухгалтерский учет», «Бухгалтерская финансовая отчетность», «Бухгалтерское дело».

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования нашли отражение в опубликованных работах, а также докладывались на 13th World Congress of Accounting Historians (13-й Мировой конгресс историков бухгалтерского учета) (Ньюкасл, Великобритания, 2012), European Accounting Association 35th Annual Congress (35-й Ежегодный конгресс Европейской бухгалтерской ассоциации) (Любляна, Словения, 2012); 16th Annual Conference of the European Society for the History of Economic Thought (16-я Ежегодная конференция Европейской ассоциации по истории экономической мысли) (Санкт-Петербург, 2012); национальной научной конференции «Учет, аудит, анализ: наука в условиях глобализации и инноваций» (Вильнюс, Литва, 2012); 17th International Scientific Conference «Economics and Management-2012 (ICEM-2012)» (17-я Международная научная конференция «Экономика и менеджмент-2012») (Таллин, Эстония, 2012); European Accounting Association 34th Annual Congress (34-й Ежегодный конгресс Европейской бухгалтерской ассоциации) (Рим, Италия, 2011); 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History (2-я Конференция Балканских стран и стран Ближнего Востока по истории бухгалтерского учета и аудита) (Стамбул, Турция, 2010); международной научно-практической конференции «Реструктуризация экономики: ресурсы и механизмы» (Санкт-Петербург, 2010); весенней конференции молодых ученых-экономистов «Инновации в современной экономике» (Санкт-Петербург, 2009); четырнадцатой и пятнадцатой международной конференции молодых ученых-экономистов «Предпринимательство и реформы в России» (Санкт-Петербург, 2008-2009); конференции молодых ученых-экономистов «Пути развития национальной экономики» (Санкт-Петербург, 2008).

Публикации. По теме диссертации опубликовано шестнадцать печатных работ общим объемом 4,9 п.л., из них авторских – 3,2 п.л., в том числе за рубежом – семь работ, в том числе в изданиях, рекомендованных ВАК, – три работы.

Структура и содержание диссертации определяются целью и задачами исследования. Диссертация изложена на 178 страницах и включает в себя введение, три главы, заключение, список использованной литературы (всего 289 наименований, в т.ч. 84 – на иностранных языках).

Во введении обоснована актуальность темы, определены цель и задачи исследования, очерчена область исследования, выделены его объект и предмет, раскрыты основные положения, определяющие новизну научных результатов диссертационной работы, а также теоретическую и практическую значимость ее результатов.

В первой главе проанализированы существующие подходы к выделению парадигм бухгалтерского учета, на основе которых предложена их классификация в зависимости от оценки их роли на определенном историческом этапе развития бухгалтерского учета. На основе концепции «научных революций» Т. Куна предложено и обосновано определение парадигмы бухгалтерского учета.

Во второй главе диссертационного исследования рассмотрены вопросы, касающиеся определения групп участников экономической деятельности, являющихся пользователями бухгалтерской информации. Определен состав пользователей бухгалтерской отчетности и их интересы, формирующие информационные потребности, связанные с данными бухгалтерского учета. Показана взаимосвязь развития методологии бухгалтерского учета с динамикой интересов пользователей учетных данных. Раскрыто соотношение интересов пользователей бухгалтерской отчетности и парадигм бухгалтерского учета.

Третья глава диссертации посвящена оценке развития методологии бухгалтерского учета с точки зрения определения ее парадигм. Доказано несоответствие идей синтеза парадигм бухгалтерского учета основным

положениям концепции «научных революций» Т. Куна. Обоснована самостоятельность категории «парадигма бухгалтерского учета» относительно таких понятий как «теория бухгалтерского учета», «принцип бухгалтерского учета», «постулат бухгалтерского учета». На основе положений работ Я.В. Соколова дается оценка современному состоянию теории бухгалтерского учета. Развитие методов бухгалтерского учета характеризуется как переход от парадигмы «наивного натурализма» к парадигме «учетного реализма».

В заключении излагаются основные выводы и наиболее важные результаты проведенного диссертационного исследования.

НАИБОЛЕЕ СУЩЕСТВЕННЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Проведена классификация парадигм бухгалтерского учета, отражающая существующие подходы к их выделению

В теории бухгалтерского учета категория «парадигма» используется в ее общем понимании философией науки, впервые определенном Г. Бергманом (1906-1987), и получившем широкое распространение благодаря работе Т. Куна «Структура научных революций» (1962).

Впервые положения концепции Т. Куна при характеристике методов бухгалтерского учета использовал Р.Дж. Чамберс (1917-1999) в 1966 г.¹ Одновременно с Чамберсом в 1966 г. Р.Р. Стерлинг стал утверждать в соответствии с теорией Т. Куна, что новая теория в учете возникает в результате накопления аномалий в старой².

В 1976 г. М.К. Уэллс описал периоды «нормальной науки» и «кризиса» в развитии американской теории учета³. Вслед за ними о парадигмах бухгалтерского учета стали писать и другие авторы. Их взгляды объединяет то,

¹ Chambers R.J. Profit Measurement, Capital Maintenance and Service Potential: A Review Article // ABACUS. 1975. № 1. p. 97-104.

² Sterling R.R. A Statement of Basic Accounting Theory: A Review Article // Journal of Accounting Research. 1967. № 5. p. 95-112.

³ Wells M.C. A Revolution in Accounting Thought? // The Accounting Review. 1976. № 3. p. 471-482.

что парадигмы учета в их работах понимаются как исторические этапы развития науки. Главное же отличие в подходах ученых состоит в том, что часть из них, в полном соответствии с теорией Куна, говорит о последовательной смене и сосуществовании парадигм, в то время как остальные описывают их последовательную смену. Представляется возможным предложить следующую классификацию парадигм бухгалтерского учета, условно разделив все подходы к их идентификации на две группы (рис. 1).

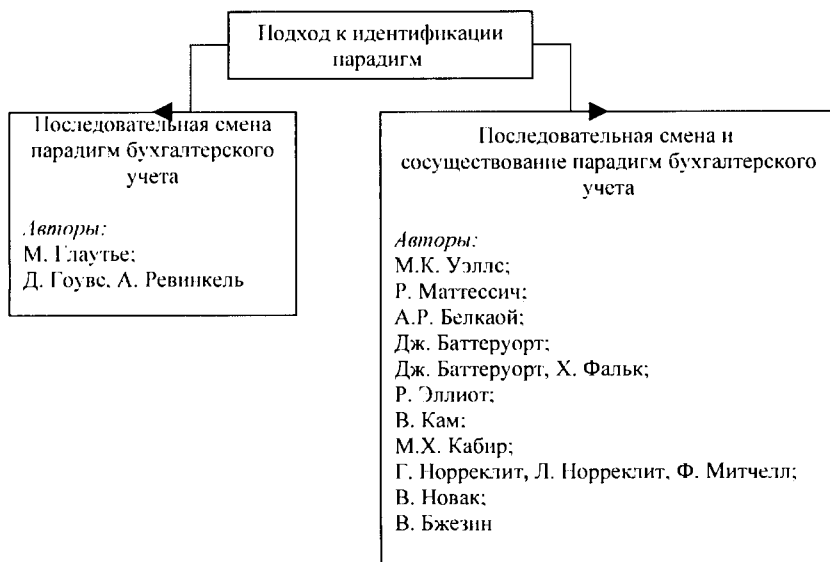


Рисунок 1 – Подходы к идентификации парадигм бухгалтерского учета зарубежных ученых

Можно выделить еще одно основание для разграничения подходов указанных авторов (рис. 2). Классификации ряда авторов включают только парадигмы науки бухгалтерского учета, что строго соответствует концепции «научных революций» Т. Куна, другие – делят всю историю бухгалтерского учета на парадигмы, включая и «донаучный» этап его развития.



Рисунок 2 – Подходы к идентификации парадигм бухгалтерского учета зарубежных ученых

Таким образом, существующие подходы к идентификации парадигм бухгалтерского учета можно объединить в две представленные укрупненные классификации, в рамках которых авторам характерно общее понимание парадигм как исторических этапов в развитии бухгалтерского учета.

В СССР понятие «парадигма» в изложении теории бухгалтерского учета впервые было введено в научный оборот в работе «Введение в теорию бухгалтерского учета» (1979) Я.В. Соколова (1938-2010) и В.Ф. Палия, в которой были рассмотрены существующие подходы к классификации этапов развития хозяйственного учета, предложенные Ф.В. Езерским, Д.Б. Стернinsonом и А. Хаарой. По мнению Соколова и Палия, главным пороком рассматриваемых ими взглядов на периодизацию развития учета являлось то, что «многие явления, которые возникли одновременно, развивались параллельно, длительное время и независимо друг от друга сосуществовали, рассматриваются как предшествующие друг другу»⁴. Это, утверждали Палий и Соколов, не позволяло выявить в развитии

⁴ Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы, 1979, с. 23.

бухгалтерского учета «убедительную картину эволюции учетных идей»⁵. Для решения этой проблемы Я.В. Соколов и В.Ф. Палий предложили использовать теорию смены парадигм Т. Куна. При этом термин «парадигма» они определили как «совокупность убеждений, ценностей, технических средств и т.д., которая характерна для членов данного сообщества»⁶. Уже в названной работе в истории бухгалтерского учета авторы выделяли более, чем одну парадигму. Они назвали в качестве одной из таковых – парадигму двойной записи, которая была определена ими как самая сложная среди парадигм бухгалтерского учета. «Для понимания других более простых парадигм учета, – писали они, – необходимо исходить из понимания самой сложной»⁷. В дальнейшем Я.В. Соколов развивал взгляды, касающиеся смены и сосуществования парадигм бухгалтерского учета. Впервые эти положения он сформулировал в 1985 г. в книге «История развития бухгалтерского учета». В последующих работах он их уточнял, дорабатывал, конкретизировал.

2. Предложено определение парадигмы бухгалтерского учета

Концепция «научных революций» Т. Куна находится в рамках начавшего формироваться в первой четверти XX в. нового направления в философии, представляющего любое научное знание в соответствии с законами математической логики. Его сторонники стремились создать универсальную модель развития научного знания, на которую могли бы ориентироваться все науки. Основной задачей этой модели было описание логики научного открытия.

Концепция Т. Куна получила столь заметное распространение при изложении развития бухгалтерского учета, в том числе и по причине того, что она очень быстро завоевала всеобщую популярность в научной среде и стала

⁵ Палий В.Ф., Соколов Я.В. Введение в теорию бухгалтерского учета. – М.: Финансы. 1979. с. 23.

⁶ Там же, с. 23.

⁷ Там же, с. 24.

применяться при описании развития многих направлений науки⁸. Неслучайно, по утверждению М.К. Уэллса, представление развития бухгалтерского учета через последовательную смену и сосуществование парадигм позволяет лучше понять прошлые и настоящие тенденции развития теории и практики учета и увидеть (или предсказать) возможные пути дальнейшего их развития в будущем.

Содержание концепции «научных революций» Т. Куна, его определения категории парадигма науки, и изучение определений понятия «парадигма бухгалтерского учета», дающихся в работах приведенных выше авторов, позволяют сформулировать следующее определение парадигмы бухгалтерского учета:

Парадигма бухгалтерского учета – это признанные достижения в области методологии построения финансовых моделей экономических субъектов, которые в течение определенного времени дают профессиональному сообществу основу постановки проблем в области представления заинтересованным лицам данных о финансовом положении предприятий.

Данное определение позволяет рассматривать историю бухгалтерского учета как развитие идей, теорий, подходов к формированию данных, отвечающих информационным потребностям пользователей. Именно изменение информационных запросов участников экономической деятельности обуславливает развитие теории учета, его методологии, изменение приемов создания количественной информации и, как следствие, приводит к смене учетных парадигм.

Вместе с тем, данное определение парадигмы бухгалтерского учета позволяет в рамках каждого выделяемого этапа его развития, определить комплекс проблем в области формирования информации о финансовом положении компаний, выходящий за рамки ведущихся теоретических исследований. В свою очередь, такой подход дает возможность оценивать каждый последующий этап развития теории учета с позиций решения таких

⁸ Cushing B.E. A Kuhnian Interpretation of the Historical Evolution of Accounting // The Accounting Historians Journal. 1989. Vol. 16. № 2. p. 1-41.

проблем, определяя направления развития современной теории бухгалтерского учета. При этом состав выделяемых парадигм бухгалтерского учета может определяться оценкой степени влияния тех или иных признаваемых профессиональным сообществом достижений на изменение целей бухгалтерского учета и формируемых им моделей финансового положения компаний.

3. Показано соотношение определяемых парадигм бухгалтерского учета с информационными потребностями участников экономической деятельности

Характеристика состава и интересов групп пользователей бухгалтерской отчетности показывает, что интересы потребителей учетной информации разнообразны, отличны друг от друга, а нередко и противоположны. Эти интересы определяют информационные потребности пользователей учетных данных. Современная методология бухгалтерского учета не предлагает способов удовлетворения информационных потребностей одновременно всех групп пользователей отчетности в равной степени путем построения единого комплекса финансовых моделей фирмы. Одним из базовых противоречий здесь выступает конфликт задач представления данных о платежеспособности и рентабельности хозяйствующих субъектов, характеризующихся теориями статического и динамического баланса.

Исторически переход от одной парадигмы бухгалтерского учета к другой означает изменения в его методологии. Кроме того, во время периода «нормальной науки» по Куну, то есть периода развития парадигмы, также происходит изменение методологии учета в ответ на меняющиеся требования участников экономической деятельности. В настоящее время доминирующей методологической парадигмой бухгалтерского учета является так называемая «двойная», отражающая роль в современной методологии способа двойной записи на счетах.

Современные исследования в области построения вариантов бухгалтерской отчетности как финансовых моделей хозяйствующих субъектов свидетельствуют о постепенном накоплении фактов несоответствия данных, которые можно получить в рамках доминирующей двойной парадигмы, действительным информационным потребностям пользователей учетных данных. Это означает, что процесс развития двойной парадигмы объективно обнаруживает согласно терминологии Куна – «головоломки, не поддающиеся решению, или аномалии», то есть границы метода двойной записи, которые затрудняют представление достоверных учетных данных лицам, в них заинтересованным. Информационные границы двойной записи определяются балансовым равенством (первый постулат Л. Пачоли) и существующим в его рамках подходом к построению отчетных данных. Одним из существенных ограничений в рамках этой парадигмы является невозможность одновременного раскрытия в интересах пользователей состава и стоимости ресурсов компании и финансового результата ее деятельности. Оно было в частности определено Я.В. Соколовым, как принцип дополнительности, согласно которому «чем точнее оценка средств, тем менее точной становится оценка финансового результата (следствие использования статической теории баланса): чем точнее оценка финансового результата, тем менее точной становится оценка средств (следствие использования динамической теории баланса)»⁹. Отсюда, одной из актуальных задач, решением которой занимаются современные ученые, является поиск способов преодоления границ двойной парадигмы учета.

4. Обосновано несоответствие идеи синтеза парадигм бухгалтерского учета основным положениям концепции «научных революций» Т. Куна

Определенная степень несоответствия современной методологии формирования отчетности информационным потребностям заинтересованных групп пользователей свидетельствует о необходимости поиска вариантов

⁹ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2005, с. 419.

дальнейшего ее развития. В качестве одного из возможных путей совершенствования бухгалтерского учета называется сочетание (синтез) отдельных его парадигм, которое могло бы дать господствующей в настоящее время двойной парадигме возможность эволюционировать. При этом, чаще всего обсуждается возможность синтеза парадигм простой и двойной, а также двойной и камеральной бухгалтерии.

Главная задача, решаемая в рамках простой (униграфической) учетной парадигмы, состоит в раскрытии информации об имуществе предприятия как обеспечении его обязательств, а в двойной (диграфической) – в исчислении финансового результата. При этом одновременное решение задач простой и двойной парадигм невозможно.

Частичный (технический) синтез (объединение) простой и двойной парадигм осуществлен в рамках реализуемой в настоящее время методологии учета, где параллельно применяются простая и двойная запись, что означает возможность регистрации фактов хозяйственной жизни как на балансовых, так и на забалансовых счетах. Однако, подобное объединение не является синтезом парадигм учета. Актуальная методология предполагает, что в бухгалтерском балансе имущество отражается в разных оценках. Следовательно, такой бухгалтерский баланс рассматривать как баланс, полностью отвечающий двойной парадигме, нельзя. В забалансовых статьях раскрывается информация, которую также нельзя признать удовлетворяющей простой парадигме, основная цель которой определяется как раскрытие информации об имущественном положении фирмы.

Сказанное позволяет сделать вывод о том, что синтез парадигм двойной и простой, а также двойной и камеральной бухгалтерии с целью удовлетворения информационных потребностей пользователей возможен лишь как их техническое объединение в рамках актуальной практики бухгалтерского учета, что и подтверждает концепция «научных революций» Т. Куна.

5. Обоснован самостоятельный характер категории «парадигма бухгалтерского учета» по отношению к понятиям «теория бухгалтерского учета», «принцип бухгалтерского учета», «постулат бухгалтерского учета»

В теории бухгалтерского учета находят применение категории по своему содержанию близкие, на первый взгляд, понятию «парадигма бухгалтерского учета». В связи с этим важно разграничить понятие «парадигма бухгалтерского учета» и термины «теория бухгалтерского учета», «принцип бухгалтерского учета», и «постулат бухгалтерского учета», которые носят самостоятельный характер.

Под парадигмой бухгалтерского учета можно понимать признанные достижения в области методологии построения финансовых моделей экономических субъектов, которые в течение определенного времени дают профессиональному сообществу основу постановки проблем в области представления заинтересованным лицам данных о финансовом положении предприятий.

Говоря о бухгалтерском учете как о самостоятельной области знаний, его определяют как науку «о сущности и структуре сущности фактов хозяйственной жизни»¹⁰, что позволяет определить теорию бухгалтерского учета как определенный способ объяснения хозяйственных фактов в целях построения финансовых моделей хозяйствующих субъектов¹¹.

Принципами бухгалтерского учета обычно называют «ряд исходных положений, которые формируют общие подходы к учетной методологии»¹². К ним относят принципы имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности учетной политики, временной определенности фактов хозяйственной жизни, кассовый принцип и принцип начисления, а также принцип двойной записи и пр.¹³ Кроме того, принципами

¹⁰ Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: «Финансы и статистика», 2000, с. 14.

¹¹ Там же, с. 4.

¹² Бухгалтерский учет: учеб./ И.И. Бочкарева [и др.]: под ред. Я.В. Соколова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби. Изд-во Проспект, 2005, с. 14.

¹³ Там же, с. 15-17.

бухгалтерского учета называют также общие требования к бухгалтерской отчетности (достоверности, существенности, целостности, нейтральности, последовательности, сопоставимости и др.) и правила оценки статей бухгалтерской отчетности (нетто-оценка и др.)¹⁴.

Под постулатами бухгалтерского учета понимают «его методологические положения, принимаемые как истинные до тех пор, пока не будет доказано иное»¹⁵. К ним, например, относятся постулаты Л. Пачоли (1445-1517).

Следует отметить, что в своей работе «Структура научных революций» (1962) Т. Кун часто подменял понятие парадигмы другими различными категориями (М. Мастерман (1910-1986) выявила двадцать три употребления понятия «парадигма» в его книге¹⁶), за что его теория подверглась критике. В ответ на критику в дополнении 1969 г. Т. Кун уточнил некоторые положения своей теории, в том числе и формулировку понятия парадигмы. Он указал на следующее определение парадигмы как на одно из основных: «парадигма – это совокупность убеждений, ценностей, технических средств и т.д., которая характерна для членов данного сообщества»¹⁷. При этом автор уточнял, что понятие теории «обозначает структуру намного более ограниченную по ее природе и объему» в сравнении с парадигмой. Итак, согласно Т. Куну парадигма и теория – это два разных понятия, причем парадигма является более широким понятием, которое включает в себя теорию или иногда группу теорий.

Приведенные характеристики категорий позволяют сделать вывод о том, что понятие «парадигма бухгалтерского учета» носит самостоятельный характер. При этом, любая парадигма бухгалтерского учета объединяет характерный для нее набор теорий бухгалтерского учета, его принципов и постулатов.

¹⁴ Бакаев А.С. Толковый бухгалтерский словарь. – М.: Изд-во «Бухгалтерский учет», 2006, с. 101-102.

¹⁵ Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996, с. 423.

¹⁶ Masterman M. The Nature of a Paradigm. In: Lakatos, I. and A. Musgrave. (eds). Criticism and the Growth of Knowledge. Proceedings of the International Colloquium in the Philosophy of Science. Cambridge: Cambridge University Press, 1970.

¹⁷ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В.Ю. Кузнецов. – М.: ООО «Издательство АСТ», 2003, с. 225.

6. На основании положений работ Я.В. Соколова развитие бухгалтерского учета охарактеризовано как переход от парадигмы «наивного натурализма» к парадигме «учетного реализма»

Впервые в отечественной теории бухгалтерского учета описание смены парадигм бухгалтерского учета было представлено Я.В. Соколовым в работе «История развития бухгалтерского учета» (1985), в которой им было выделено три парадигмы бухгалтерского учета – униграфическая (простая), камеральная и диграфическая (двойная). Согласно данному подходу, период до XIII в. можно назвать временем господства единой униграфической (простой) парадигмы¹⁸. В этот период методология учета преследовала «одну цель: адекватно отразить существовавшие средства и расчеты между участниками хозяйственного оборота»¹⁹. Ее реализация обеспечивалась следующими приемами: «счета, систематизирующие учитываемые объекты, инвентаризация, регистрирующая их, контокоррент и, наконец, смета. Контроль ее выполнения становится наряду с сохранностью частной собственности одной из главных задач учета»²⁰. Таким образом, Я.В. Соколов раскрыл в описании униграфической парадигмы процесс зарождения камеральной и диграфической парадигм.

«Камеральная – вторая парадигма – была, в сущности, частным случаем простой бухгалтерии и велась в тех хозяйствах, в которых фиксировалось только изменение сметы и кассы»²¹.

Подробной характеристики диграфической парадигмы Я.В. Соколов не дал. Он сообщил, что «диграфический учет родился из униграфического». При этом сделал оговорку, что «так кажется большинству исследователей. Однако И. Шер считал, что униграфический учет это сокращенный диграфический»²².

¹⁸ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985, с. 41.

¹⁹ Там же, с. 41.

²⁰ Там же, с. 41.

²¹ Там же, с. 337.

²² Там же, с. 43.

Далее следовали характеристики методологии именно диграфического учета, а не диграфической парадигмы. Рождение этого вида учета связывалось с моментом, когда возникли «два крыла (дебет кредит), благодаря которым были созданы четкие процедурные правила и появилась возможность выявлять финансовые результаты прямо из учетных данных, не заглядывая в ящик с кассой или в текущий банковский счет»²³.

Сравнение выделенных Я.В. Соколовым парадигм бухгалтерского учета показывает, что классификация объясняется не различиями в методологии записей на счетах, как это можно предположить при анализе униграфической и диграфической парадигм, в основе которых лежат методы простой и двойной записи, а расширением и изменением объектов учета. Это предположение подтверждается при рассмотрении характеристики камеральной парадигмы в сравнении с униграфической и диграфической. Объектами учета являются в униграфической – имущество и личные счета, в камеральной – касса и смета, в диграфической – имущество, личные счета и счета собственных средств.

Согласно хронологическому описанию Я.В. Соколова, в XIV–XV в.в. параллельно существовало три парадигмы: униграфическая, камеральная и диграфическая²⁴. А «история учета с XVI по первую половину XX столетия – это история диграфической парадигмы, ее роста, внутреннего дробления на другие мелкие и частные парадигмы, ее болезни и медленного умирания»²⁵.

Вместе с тем, анализ положений работ Я.В. Соколова в области истории и теории бухгалтерского учета в рамках концепции «научных революций» Т. Куна, позволяет прийти к выводу о том, что развитие бухгалтерского учета может характеризоваться переходом от парадигмы «наивного натурализма» к парадигме «учетного реализма».

Парадигма наивного натурализма основана на идее информационного *воспроизведения* хозяйственных процессов. «Каждому факту реальной

²³ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985, с. 58.

²⁴ Там же, с. 42.

²⁵ Там же, с. 44.

экономической жизни противостоит информационный факт, последний является зеркальным отражением первого. Учет свободен от критики, недостатки, отражаемые в нем, не имеют к нему отношения. Поскольку различные факты измеряются в различных единицах, то в соответствии с концепцией последовательного натурализма регистрация осуществляется в тех же единицах измерения, в которых возникали сами факты. Абстрактные величины, даже такие важные, как прибыль, в учете не фигурируют»²⁶. Эта концепция наиболее полно применяется в рамках униграфической бухгалтерии, где учитываются ценности и обязательства.

Вместе с тем, парадигме наивного натурализма присущи существенные недостатки, а именно: в ней «1) не раскрывается ни юридический, ни экономический смысл фактов хозяйственной жизни; 2) нет возможности обобщить различные факты, так как нет единого измерителя (на практике использовалось множество валют); 3) нет условий для расчета цели капиталистического предприятия – величины прибыли; 4) не было правил для автоматического контроля правильности регистрируемых сумм»²⁷. Несостоятельная парадигма была заменена парадигмой учетного реализма. Ее основные характеристики можно свести к следующим: в ней «заранее предполагается неполнота охвата фактов хозяйственной жизни и введение концептуальных, логически искусственных ограничений. Эти ограничения позволили выделить существенное из несущественного, заведомо исказить частное, чтобы полнее и точнее изобразить целое»²⁸. Переход к реализму вызвал замену натуралистической приблизительности на арифметическую точность, при этом последняя возрастала по мере осознания ее относительности. Эта концепция соответствует диграфической бухгалтерии, в рамках которой появляются абстрактные категории собственных средств, финансовых результатов, амортизации, резервирования. Период от появления

²⁶ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. 1985, с. 43.

²⁷ Там же, с. 43-44.

²⁸ Там же, с. 44.

первых абстрактных величин в учете до действительного перехода к парадигме реализма длился довольно долго. Он состоялся, когда учетные данные перестали «зеркально» воспроизводить хозяйственные процессы, и учет превратился «из орудия наблюдения фактов хозяйственной жизни в инструмент управления предприятием»²⁹.

Таким образом, предложенный Я.В. Соколовым подход к определению парадигм бухгалтерского учета в рамках концепции «научных революций» Т. Куна, позволяет осмыслить развитие бухгалтерского учета через смену доминирующих парадигм как признанных большинством профессионального сообщества достижений в области методологии построения финансовых моделей экономических субъектов, которые в течение определенного времени формируют основу постановки проблем в области представления заинтересованным лицам данных о финансовом положении предприятий.

Данный подход может быть использован при прогнозировании развития методологий бухгалтерского учета в соответствии с изменениями требований к нему со стороны участников экономических отношений.

ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

По теме диссертации опубликованы следующие работы:

1. Зуга Е.И., Карельская С.Н. Балансовая теория Ф.В. Езерского // **Финансы и бизнес**. 2011. № 3. с. 213-222.
2. Зуга Е.И. Роль научных парадигм в развитии бухгалтерского учета // **Вестник Санкт-Петербургского университета**. 2010. Вып. 1. с. 143-146.
3. Зуга Е.И., Соколов Я.В. Как определить чистую прибыль предприятия? // **Финансы и бизнес**. 2009. № 3. с. 217-223.
4. Зуга Е.И., Соколов Я.В. Учетные традиции Китая: профессиональная мораль и этические схемы // **Бух.ИС**. 2009. № 12. с. 41-42.
5. Zuga E. Research into Accounting Paradigms in the Works of Ya.V. Sokolov // 13th World Congress of Accounting Historians. Newcastle, Great Britain. July 17-19, 2012.
6. Zuga E., Karelskaya S. The Influence of the Evolution of Joint-Stock Companies on the Economic Indices Updating // **Institutions and Values in Economic**

²⁹ Соколов Я.В. История развития бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1985, с. 338.

Thought. The 16th Annual Conference of the European Society for the History of Economic Thought. Saint-Petersburg, Russia. May 17-19, 2012. p. 234.

7. Zuga E., Karelskaya S. Mathematicians in Russian Accounting // European Accounting Association 35th Annual Congress. Ljubljana, Slovenia. May 9-11, 2012. p. 353.

8. Zuga E., Karelskaya S. Balance-Sheet Theory of A.P. Roudanovsky // Economics and Management. 2012. №17 (1). p. 38-44.

9. Зуга Е.И., Карельская С.Н. Достоверность финансовой отчетности // Учет, Аудит, анализ: Наука в условиях глобализации и инновации: Научные труды Международной научной конференции, состоявшейся в Литве 29-30 марта 2012 года на Экономическом факультете Вильнюсского университета. Vilnius: Vilniaus universiteto Leidykla. 2012, часть 1. с. 228-238.

10. Zuga E., Karelskaya S. Russian Balance-Sheet Theories of F.V. Esersky and A.P. Roudanovsky // European Accounting Association 34th Annual Congress. Rome, Italy. April 20-22, 2011. p. 361.

11. Zuga E. Russian Triple Accounting System and F. Ezersky // 2nd Balkans and Middle East Countries Conference on Auditing and Accounting History. Istanbul, Turkey. September 15-18, 2010. p. 1791-1797.

12. Зуга Е.И. Интересы участников хозяйственных процессов и их отражение в финансовой отчетности // Реструктурирование экономики: ресурсы и механизмы: Материалы международной научно-практической конференции (Санкт-Петербург, 25-27 января 2010 г.). – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2010. с. 207-208.

13. Зуга Е.И. Развитие бухгалтерской мысли: исторические уроки для новых условий // Предпринимательство и реформы в России: Материалы Весенней конференции молодых ученых-экономистов «Инновации в современной экономике». 24 апреля 2009 г. – СПб.: ОЦЭиМ, 2009. с. 43-44.

14. Зуга Е.И. Учетная политика и ее влияние на финансовую отчетность предприятия // Предпринимательство и реформы в России: Материалы пятнадцатой международной конференции молодых ученых-экономистов. 26-27 ноября 2009 г. – ЭФ СПбГУ, 2009. с. 171-172.

15. Зуга Е.И. Парадигмы в бухгалтерском учете // Предпринимательство и реформы в России: Материалы четырнадцатой международной конференции молодых ученых-экономистов. 27-28 ноября 2008 г. / Под редакцией А.В. Воронцовского. – СПб.: ОЦЭиМ, 2008. с. 137-139.

16. Зуга Е.И. Социальные аспекты бухгалтерского учета // Пути развития национальной экономики: Материалы работы весенней конференции молодых ученых-экономистов. / Под редакцией А.В. Воронцовского. – СПб.: ОЦЭиМ, 2008. с. 141-142.

10-

Подписано в печать 25.09.2012г. Формат 60х84/16

Пл. 1,4 Уч.-изд.л 1,4. Тир.100 экз.

Отпечатано в типографии ООО «Туруссл»

197376, Санкт-Петербург, ул. Профессора Попова д.38. toroussel@mail.ru

Зак. № 13404 от 25.09.2012г.